Supplemento ordinario alla " Gazzetta Ufficiale „ n. 172 del 24 giugno 1983

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo I

GAZZETTA UFFICIALE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA Roma - Venerdì, 24 giugno 1983 SI PUBBLICA NEL POMERIGGIO DI TUTTI I GIORNI MENO I FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE DELLE LEGGI E DECRETI - CENTRALINO 65101
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI, 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 37

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 10 giugno 1983, n. **24**.

Decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953, convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 1983, n. 53. Ritenuta alla fonte sulle provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari.

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 10 giugno 1983, n. 24.

Decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953, convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 1983, n. 53. Ritenuta alla fonte sulle provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari.

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 10 giugno 1983, n. **24**.

Decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953, convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 1983, n. 53. Ritenuta alla fonte sulle provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari.

Alle intendenze di finanza;

Agli ispettorati compartimentali delle imposte dirette;

Agli uffici distrettuali delle imposte dirette;

Ai centri di servizio delle imposte dirette di Roma e Milano;

e, per conoscenza:

Al comando generale della Guardia di finanza;

Al Servizio centrale degli ispettori tributari;

Alla Direzione generale degli affari generali e del personale - Servizio ispettivo.

PREMESSA.

Nella *Gazzetta Ufficiale* n. 359 del 31 dicembre 1982 è stato pubblicato il decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953, recante misure in materia tributaria, il cui art. 3 ha introdotto, con effetto dal 1° gennaio 1983, l'art. 25-*bis* nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente « Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione e di rappresentanza di commercio ».

Lo stesso art. 3 del richiamato decreto-legge ha, inoltre, apportato le necessarie modifiche, conseguenti alla introduzione dell'anzidetta norma, agli artt. 7, 21 e 29 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, nonchè all'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Con la legge 28 febbraio 1983, n. 53, di conversione del menzionato decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953 (pubblicata nel supplemento ordinario alla *Gazzetta Ufficiale* n. 58 del 1° marzo 1983), le disposizioni relative alla ritenuta alla fonte sulle provvigioni inerenti agli anzidetti rapporti nonchè quelle di modificazione dei decreti del Presidente della Repubblica n. 600 e n. 602 del 1973 sono state inserite nell'art. 2 del medesimo decreto-legge n. 953 — che ha sostituito l'originario art. 3 — e sono state sostanzialmente modificate e integrate.

Pertanto, per effetto dell'art. 3 del citato decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953, e delle sostituzioni, modifiche e integrazioni ad esso apportate dalla menzionata legge di conversione, l'art. 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 attualmente prevede:

1) una ritenuta del 10% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dai percipienti, ovvero a titolo d'imposta in un caso specifico, sulle provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari (primo e sesto comma);

2) differenti basi di commisurazione della ritenuta medesima a seconda che il percettore delle provvigioni dichiari o meno al proprio committente, preponente o mandante di avvalersi in via continuativa, nell'esercizio della propria attività, di dipendenti o di terzi (secondo e settimo comma);

3) i criteri per lo scomputo della ritenuta da parte dei soggetti che hanno percepito le provvigioni che ad essa sono state assoggetate nonchè il periodo d'imposta per il quale lo stesso può effettuarsi (terzo comma);

4) particolari adempimenti a carico dei percettori delle provvigioni nell'ipotesi in cui questi ultimi trattengano direttamente le stesse dall'ammontare delle somme riscosse dai terzi (quarto comma);

5) talune esclusioni dall'ambito di applicazione della ritenuta per le provvigioni percepite da alcune categorie di soggetti (quinto comma);

6) l'applicazione della ritenuta anche alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti (ottavo comma).

Le prescrizioni contenute nei punti che precedono vengono qui di seguito esaminate in uno con le altre modifiche apportate ai decreti del Presidente della Repubblica n. 600 e n. 602 per effetto dell'introduzione della ritenuta di cui trattasi.

CAPITOLO PRIMO

AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA RITENUTA

(primo ed ottavo comma dell'art. 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600)

A) SOGGETTI CHE DEVONO OPERARE LA RITENUTA.

Il primo comma dell'art. 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 stabilisce che i soggetti indicati nell'art. 23, primo comma, del medesimo decreto, con esclusione delle imprese agricole, devono operare, con obbligo di rivalsa, all'atto del pagamento delle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari una ritenuta del dieci per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dai percipienti (oppure, nell'ipotesi che verrà in seguito esaminata, una ritenuta a titolo di imposta).

Pertanto, ai fini dell'applicazione della ritenuta che qui interessa, sono sostituti d'imposta:

1) gli enti e le società indicati nell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598;

2) le società ed associazioni indicate nell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597;

3) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 del medesimo decreto n. 597 del 1973.

Non assumono, invece, la veste di sostituto d'imposta, in virtù dell'esclusione contenuta nel primo comma dell'art. 25-*bis*, le imprese agricole che esercitano le attività indicate nell'art. 2135 del codice civile.

Va, al riguardo, precisato che l'esclusione dall'obbligo di effettuazione della ritenuta riguarda solo le imprese agricole il cui titolare sia una persona fisica, in quanto per le imprese agricole organizzate in forma societaria l'obbligo di operare la ritenuta in esame non viene meno.

Va, tuttavia, rilevato, come sarà meglio precisato in seguito, che in base al disposto del quinto comma dell'art. 25-*bis* sono escluse dalla ritenuta le provvigioni percepite da mediatori e rappresentanti di produttori agricoli ed ittici e di imprese esercenti la pesca marittima, da commissionari che operano nei mercati ortoflorofrutticoli, ittici e di bestiame, e da consorzi e cooperative tra imprese agricole non aventi finalità di lucro.

Per quanto concerne i commissionari e i mediatori di produttori agricoli, si precisa che nei confronti di questi soggetti sono esonerate dalla ritenuta le provvigioni pagate da imprenditori agricoli tali ai sensi dell'art. 2135 del codice civile. Pertanto le provvigioni loro erogate da altri imprenditori non agricoli sono assoggettate alla ritenuta.

La suddetta limitazione non è, invece, operante nei riguardi delle provvigioni percepite dai commissionari che svolgono l'attività nei mercati ortoflorofrutticoli, ittici e di bestiame, con la conseguenza che le provvigioni medesime non sono assoggettabili alla ritenuta di chiunque siano erogate.

Sono, parimenti, escluse dall'obbligo di effettuare la ritenuta in questione le persone fisiche che esercitano arti e professioni ai sensi dell'art. 49 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973.

L'anzidetto esonero non trova applicazione nei riguardi delle associazioni di cui all'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 costituite fra artisti e professionisti per l'esercizio in forma associata dell'arte o della professione.

B) Oggetto della ritenuta.

La ritenuta in questione si applica sulle provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti ad uno dei rapporti di cui alla precedente lettera *A*).

La provvigione da assoggettare alla ritenuta è, pertanto, costituita:

1) dal compenso che spetta al commissionario, all'agente, al mediatore, al rappresentante di commercio e al procacciatore di affari per l'attività da essi prestata;

2) da eventuali soprapprezzi riconosciuti agli anzidetti soggetti e derivanti dall'eccedenza tra il prezzo della merce fissato dal committente, preponente o mandante e quello di vendita ottenuto dall'agente, commissionario, rappresentante e procacciatore d'affari;

3) da compensi speciali che derivano da prestazioni di garanzia circa il regolare adempimento dell'obbligazione da parte del terzo, quali, ad esempio, quelli conseguenti allo « star del credere »;

4) da somme percepite dall'agente o dal rappresentante nell'ipotesi in cui il preponente concluda direttamente affari nella zona di esclusiva dell'agente o rappresentante;

5) da corrispettivi o proventi in natura;

6) da ogni altro compenso inerente all'attività prestata dagli anzidetti soggetti, ivi compresi i rimborsi spese relativi all'attività stessa ed escluse le somme ricevute a titolo di rimborso di spese anticipate per conto dei committenti, preponenti o mandanti.

Per quanto concerne le provvigioni corrisposte in natura, si ricorda che esse devono essere valutate in base al valore normale dei beni e dei servizi da cui sono costituite.

Circa i criteri di determinazione del valore normale dei beni e servizi si rinvia al disposto di cui all'ultimo comma dell'art. 9 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597.

C) Soggetti che percepiscono le provvigioni assoggettate alla ritenuta. Particolari categorie di soggetti e di provvigioni.

Il primo comma dell'art. 25-*bis* stabilisce che la ritenuta del dieci per cento si applica sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari.

Prima di esaminare più approfonditamente gli anzidetti rapporti si precisa che l'inclusione dei cosiddetti procacciatori d'affari fra i soggetti che percepiscono le provvigioni da assoggettare alla ritenuta non era contenuta nell'originario art. 3 del decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953, ma è stata operata dalla legge di conversione del decreto medesimo.

Devesi, inoltre, rilevare che l'elencazione dei rapporti contenuta nel primo comma dell'art. 25-*bis* è da considerare tassativa e, pertanto, anche se altri rapporti presentino affinità con quelli espressamente indicati dal legislatore, la ritenuta in esame non può ritenersi applicabile a tali rapporti.

Da ciò consegue che la ritenuta non si applica sui compensi inerenti ai contratti di mandato con o senza rappresentanza, di spedizione e figure similari, nonchè sui compensi percepiti dai soggetti che agiscono quali indicati dal creditore a ricevere i pagamenti.

Restano, quindi, assoggettate alla ritenuta solo le provvigioni comunque denominate percepite dai commissionari, dagli agenti, dai mediatori, dai rappresentanti di commercio e dai procacciatori d'affari per le attività da questi poste in essere.

Non sono, invece, da ricomprendere nell'ambito di applicazione della ritenuta le provvigioni percepite a fronte di una attività svolta per conto di altri ma non rientrante tra quelle specifiche dei rapporti innanzi citati (es., i compensi percepiti dall'agente in diretta e specifica relazione all'attività di depositario o di spedizioniere eventualmente svolta; i compensi percepiti dagli spedizionieri in relazione a servizi resi ai vettori marittimi o aerei, nell'ambito dei contratti di trasporto con essi conclusi).

È appena il caso di precisare che, ai fini dell'applicazione della ritenuta, i soggetti interessati possono svolgere la propria attività sia come imprenditori individuali, sia avvalendosi di organizzazioni societarie (società di persone o società di capitali) ovvero di altre forme organizzative, e, pertanto, la ritenuta medesima sarà, a seconda dei casi, a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dai percipienti, a nulla rilevando, nel caso delle società di persone, che le stesse non siano soggetti passivi ai fini dell'IRPEF, in quanto la ritenuta operata va scomputata secondo le regole stabilite nel primo comma dell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597.

Ai sensi dell'ottavo comma dell'art. 25-*bis*, le disposizioni concernenti l'effettuazione della ritenuta sono, inoltre, applicabili anche alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

Di converso non sono assoggettabili alla ritenuta in esame le provvigioni erogate a favore di soggetti non residenti che non hanno nel territorio dello Stato una stabile organizzazione.

Tutto ció premesso, si ravvisa la necessità di fornire chiarimenti in ordine alle diverse categorie di intermediari sulle cui provvigioni si applica la ritenuta in rassegna. In questo ambito verranno, altresì, evidenziate particolari specie di provvigioni, alle quali risulta applicabile la ritenuta medesima.

Commissionari.

Il commissionario, ai sensi dell'art. 1731 del codice civile, è un mandatario senza rappresentanza (il cui ambito di attività è limitato, dalla legge, alla compravendita), che agisce in nome proprio e per conto del committente.

Ai fini dell'applicazione della ritenuta in esame si ricorda che la provvigione percepita dai suddetti commissionari, oltrechè essere stabilita dalle parti nel contratto, può essere determinata secondo gli usi del luogo in cui è compiuto l'affare oppure, in mancanza, è determinata dal giudice secondo equità.

Si ribadisce, altresì, che nell'ipotesi in cui il commissionario, in forza di patto o di uso, garantisce il committente circa la regolare esecuzione dell'affare (istituto dello « star del credere »), lo stesso ha diritto ad un compenso speciale o ad un supplemento di provvigione che deve essere assoggettato alla ritenuta.

È parimenti assoggettata a ritenuta la parte di commissione che spetta al commissionario (che deve essere calcolata in relazione all'opera e alle spese sostenute da quest'ultimo) nell'ipotesi in cui il committente revochi validamente l'ordine di concludere l'affare.

Non rientra, invece, nella figura del commissionario il concessionario di vendita in esclusiva, che è un imprenditore acquirente di merci, il quale stipula con il produttore o industriale un contratto che regola tutte le vendite che con carattere di continuità, a tempo determinato o indeterminato, vengono effettuate da quest'ultimo al primo, con la particolare pattuizione della clausola di esclusiva.

Agenti e rappresentanti di commercio.

L'art. 1742 del codice civile definisce l'agenzia come il contratto con il quale una parte assume stabilmente l'incarico di promuovere per conto dell'altra, verso retribuzione, la conclusione di contratti in una zona determinata.

L'art. 1752 del medesimo codice stabilisce che le disposizioni che regolano il contratto di agenzia si applicano anche nell'ipotesi in cui all'agente è conferita da preponente la rappresentanza per la conclusione dei contratti.

Le sopramenzionate norme evidenziano, quindi, la figura dell'agente e quella del rappresentante di commercio; la disciplina positiva della professione di agente e rappresentante di commercio è contenuta nella legge 12 marzo 1968, n. 316 e nel decreto del Ministro dell'industria di concerto con il Ministro di grazia e giustizia 12 aprile 1969 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 120, del 12 maggio 1969) di attuazione della legge medesima.

In particolare, l'art. 1 della predetta legge 12 marzo 1968, n. 316, stabilisce che, agli effetti della legge stessa, l'attività di agente di commercio s'intende esercitata da chiunque venga stabilmente incaricato da una o più imprese di promuovere la conclusione di contratti in una o più zone determinate.

Sempre in base all'art. 1, l'attività di rappresentante di commercio s'intende esercitata da chiunque venga stabilmente incaricato da una o più imprese di concludere contratti in una o più zone determinate.

Pertanto, la differenza sostanziale tra l'agente ed il rappresentante di commercio consiste nel fatto che l'agente agisce nell'interesse altrui mentre il rappresentante di commercio agisce in nome e per conto altrui ed è, quindi, un agente a cui è conferito il potere di rappresentanza per la conclusione di contratti.

Ció premesso, si ritiene opportuno illustrare brevemente, per maggiore chiarezza, alcune figure particolari di agenti e rappresentanti di commercio che percepiscono delle provvigioni nei cui riguardi trova applicazione la ritenuta prevista dall'art. 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600.

Subagenti.

Il subagente è un soggetto che viene incaricato dall'agente di commercio, con incarico analogo a quello ricevuto da quest'ultimo, di provvedere, a proprio rischio e spese, a promuovere contratti in una o più zone determinate.

La figura è assai frequente nel settore assicurativo ed è stata espressamente codificata, sia pure limitatamente ai subagenti professionisti, nell'art. 5, primo comma, lettera *c*), n. 4, della legge 7 febbraio 1979, n. 48.

Agenti di assicurazione.

L'agente di assicurazione è espressamente previsto nell'art. 1753 del codice civile, che prescrive l'applicazione a tale soggetto delle disposizioni dello stesso codice sul contratto di agenzia, purchè le stesse non siano derogate dalla regolamentazione collettiva o dagli usi e siano compatibili con la natura dell'attività assicurativa.

Inoltre si ricorda che l'attività dell'agente di assicurazione è stata disciplinata dalla legge 7 febbraio 1979, n. 48 la quale ha istituito presso il Ministero dell'industria, del commercio e dell'artigianato un apposito albo al quale debbono essere iscritti coloro che esercitano la particolare attività.

Gli agenti sopra indicati sono quelli che negli accordi collettivi vengono qualificati come agenti in gestione libera. Da essi si distinguono nettamente gli agenti in economia, i quali sono dipendenti della compagnia di assicurazione e da questa sono preposti alle agenzie in economia che sono delle vere e proprie succursali delle compagnie.

Da quanto sopra consegue che rientrano nel campo di applicazione dell'art. 25-*bis* soltanto gli agenti in gestione libera e che ne restano sempre esclusi gli agenti in economia, qualificati nella pratica anche come gerenti.

Una particolare categoria di agenti in gestione libera è costituita dagli agenti di città che sono caratterizzati essenzialmente dal fatto di operare per le agenzie in economia delle imprese di assicurazione.

L'attività dell'agente di assicurazione in gestione libera è diretta a promuovere la conclusione di nuovi affari, a riscuotere i premi, a gestire i contratti acquisiti ed al rinnovo degli stessi.

L'agente svolge attività a proprio rischio e spese e viene compensato con provvigioni variamente qualificate (provvigioni di acquisto, di incasso, ecc.), le quali rientrano tutte nell'ambito di applicazione dell'articolo 25-*bis*.

Al riguardo va peraltro subito evidenziato che il quinto comma dell'art. 25-*bis* prevede l'esenzione dalla ritenuta per le provvigioni percepite dagli agenti di assicurazione — ivi compresi evidentemente gli agenti di città — per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione sia pubbliche che private.

Agenti librari.

L'agente librario è colui che si occupa della promozione della vendita di libri e riviste per conto di case editrici, in una zona determinata, con eventuale esclusiva, ed è normalmente retribuito a provvigione.

Costituiscono oggetto di ritenuta tutte le provvigioni percepite dagli agenti librari qualunque sia la loro denominazione (provvigioni firma, incasso, ecc.).

Non rientrano tra gli agenti librari i cosiddetti intermediari librari (che sono soggetti che acquistano libri da case editrici ad un prezzo inferiore a quello di copertina per poi rivenderli a terzi), in quanto imprenditori in proprio che solitamente stipulano con le medesime case contratti di compravendita oppure contratti estimatori.

Agente propagandista.

L'agente propagandista svolge in una determinata zona, un'attività di propaganda di taluni prodotti (es. farmaceutici) presso determinati potenziali acquirenti (medici e farmacisti) ai quali rilascia, di solito, dei campioni di prova. Sulle provvigioni da esso percepite deve essere applicata la ritenuta di cui all'art. 25-*bis* escluse, beninteso, le ipotesi in cui l'agente propagandista agisca quale lavoratore subordinato dell'impresa preponente.

Dall'agente propagandista va tenuto distinto il cosiddetto depositario farmaceutico che è un soggetto che stipula con la casa farmaceutica un contratto di deposito, ai sensi dell'art. 1766 del codice civile, e che consegna a coloro i quali ne fanno richiesta (farmacisti e medici) un certo numero di prodotti medicinali.

Le provvigioni percepite dai predetti depositari, poichè nella fattispecie in esame non si è in presenza di uno dei rapporti di cui al primo comma dell'articolo 25-*bis*, non devono essere assoggettate alla ritenuta.

Agente teatrale e cinematografico.

Tali agenti si occupano solitamente della conclusione di scritture nel settore dello spettacolo teatrale, cinematografico e televisivo ed assumono la veste di agente dell'attore, del cantante o dell'artista, quando percepiscono le provvigioni solo da parte di questi soggetti.

Se poi gli agenti in argomento ricevono le provvigioni sia dall'artista che dall'impresario, essi vanno considerati mediatori.

Resta fermo che le loro provvigioni vanno assoggettate alla ritenuta se ne ricorrono i presupposti e cioè quando sono erogate da parte di uno dei sostituiti d'imposta indicati nel primo comma dell'art. 25-*bis*.

Rientrano, in particolare, nell'anzidetta previsione le provvigioni erogate da associazioni di artisti ovvero da compagnie teatrali costituitesi sotto forma di società o enti, nonchè da artisti con un'organizzazione in forma di impresa; infatti, i predetti artisti assumono la veste di imprenditori solo quando la loro attività risulta organizzata in forma di impresa ai sensi del terzo comma dell'art. 51 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597.

Agenti incaricati della promozione di affari a domicilio.

In ordine a questa particolare categoria di soggetti, nel rinviare alle ulteriori precisazioni che verranno fornite in seguito, si ricorda che, in base al disposto del secondo periodo del sesto comma dell'art. 25-*bis*, le provvigioni ad essi spettanti sono assoggettate alla ritenuta a titolo d'acconto e non già a quella a titolo d'imposta come prevista per le analoghe provvigioni percepite dagli altri incaricati delle vendite a domicilio, giusta il disposto del primo periodo dello stesso comma.

Mediatori.

In base all'art. 1754 del codice civile mediatore è colui che mette in relazione due o più parti per la conclusione di un affare, senza essere legato ad alcuna di esse da rapporti di collaborazione, di dipendenza o di rappresentanza.

La disciplina della professione di mediatore è contenuta nella legge 21 marzo 1958, n. 253, e nel relativo regolamento di esecuzione, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 6 novembre 1960, n. 1926, le cui disposizioni impongono espressamente, ai soggetti che intendono esercitare professionalmente detta attività, l'obbligo di iscriversi negli appositi ruoli tenuti presso le Camere di commercio, industria, agricoltura e artigianato.

Inoltre, nella pratica, accanto alla figura nel mediatore professionista, assume rilevanza anche la figura del mediatore occasionale.

Ai fini che qui interessano va evidenziato che le provvigioni percepite da questi ultimi soggetti, per l'espresso richiamo che il primo comma dell'art. 25-*bis* fa alle prestazioni anche occasionali inerenti, tra gli altri, ai rapporti di mediazione, devono essere assoggettate alla ritenuta al pari di quelle percepite dai mediatori professionali.

Si ravvisa, altresì, la necessità di esaminare alcune particolari figure di mediatori le cui provvigioni rientrano nell'ambito di applicazione della nuova disciplina dell'art. 25-*bis*.

Brokers di assicurazione.

Il broker è un mediatore di assicurazione che mette in relazione con imprese di assicurazione, alle quali non è vincolato da rapporti di collaborazione o di dipendenza, soggetti che intendono provvedere con la sua collaborazione alla copertura di rischi, assistendoli nella determinazione del contenuto dei relativi contratti e collaborando eventualmente alla loro gestione ed esecuzione.

Il broker agisce anche nel settore della riassicurazione.

Anche qui va subito evidenziato che per i mediatori di assicurazione di cui trattasi il quinto comma dell'art. 25-*bis* ha previsto l'esenzione dalla ritenuta per le provvigioni percepite dagli stessi per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazione pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva.

Altre figure di mediatori.

Tra le altre figure di mediatori possono annoverarsi i mediatori sportivi e gli agenti teatrali e cinematografici. Questi ultimi, infatti, oltre ad assumere la veste di agenti, possono svolgere un'attività di mediazione allorchè mettono in contatto gli artisti e gli impresari o produttori, senza vincoli di collaborazione con alcuno di detti soggetti.

Procacciatori d'affari.

L'attività posta in essere da questi soggetti si colloca nell'ambito dei contratti atipici, non essendo espressamente prevista e disciplinata nell'ordinamento civilistico.

In conformità alla dottrina e alla giurisprudenza prevalenti la figura del procacciatore d'affari è caratterizzata dall'impegno, anche occasionale, contrattualmente assunto di agire nell'interesse di una delle parti, ma senza vincolo di stabilità. La predetta attività si concreta nella raccolta di proposte di contratti o di ordinazioni da trasmettere al soggetto nel cui interesse il procacciatore d'affari agisce.

In particolare, nel settore assicurativo, sono procacciatori d'affari i produttori non legati alle imprese di assicurazione da un rapporto di lavoro subordinato.

Trattasi di una categoria di ausiliari delle imprese ai sensi dell'art. 2195, punto 5, del codice civile che la legge ha ritenuto opportuno attrarre nell'ambito della ritenuta anche allo scopo di facilitare gli accertamenti e i controlli dell'Amministrazione finanziaria.

CAPITOLO SECONDO

ESCLUSIONI DALL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA RITENUTA

In questo capitolo vengono esaminate le esclusioni dall'ambito soggettivo di applicazione della ritenuta, con particolare riguardo:

1) alle esclusioni derivanti dal fatto che i soggetti percettori di provvigioni, seppur definiti impropriamente agenti, rappresentanti e mediatori, non esercitano le attività previste nel primo comma dell'articolo 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600;

2) alle esclusioni dall'applicazione della ritenuta per le provvigioni percepite dai soggetti indicati nel quinto comma dello stesso articolo.

1) *Provvigioni percepite da soggetti che non sono commissionari, agenti, mediatori, rappresentanti di commercio e procacciatori d'affari.*

Può accadere, nella pratica, che vengano definiti agenti, rappresentanti, mediatori, ecc. taluni soggetti che non esercitano nessuna delle attività che formano oggetto dei contratti espressamente indicati nel primo comma dell'art. 25-*bis*.

Vengono qui di seguito esaminate alcune figure di operatori economici che, pur percependo compensi definiti provvigioni, non sono destinatari delle disposizioni contenute nella norma anzidetta.

Agenti e concessionari di pubblicità.

Le agenzie di pubblicità « a servizio completo » pongono in essere un'attività consistente nel prestare l'assistenza e la consulenza di progettazione e amministrazione di campagne complete di pubblicità per conto terzi e, in particolare, la consulenza di marketing, l'assistenza nell'acquisto di spazi o tempi pubblicitari, l'assistenza e la consulenza nella creazione di pubblicità e nella gestione di budget.

Nell'esercizio della propria attività, che si configura sotto il profilo sostanziale come un « mandato di consulenza », gli agenti di pubblicità a servizio completo percepiscono delle provvigioni dagli utenti pubblicitari (che commissionano agli stessi la confezione del messaggio pubblicitario e la ricerca del mezzo di diffusione dello stesso) e ricevono dei proventi denominati « sconti o storni di agenzia » dai cosiddetti Mezzi pubblicitari (che mettono a disposizione dell'utenza spazi e tempi pubblicitari).

Per quanto riguarda le provvigioni che i predetti agenti percepiscono dagli utenti pubblicitari, si osserva che, trattandosi di un mandato in senso proprio, la ritenuta sulle provvigioni di cui trattasi non risulta applicabile.

Sono, del pari, da escludere dall'ambito di applicazione della ritenuta i proventi che i suddetti agenti ricevono dai Mezzi pubblicitari, in quanto i primi, per precisi obblighi contrattuali assunti nei riguardi del cliente, devono trasferire all'utente medesimo il corrispondente importo.

Detti compensi sono incassati nell'ambito di una attività che è svolta dalle agenzie di pubblicità in nome e per conto degli utenti e, perciò, nell'esclusivo

interesse del servizio complessivo a questi reso, senza che sia configurabile un'attività di intermediazione, di promozione o di procacciamento d'affari.

Va, tuttavia, precisato che se gli anzidetti «sconti o storni di agenzia» non vanno a beneficio dell'utente ma costituiscono remunerazione che il Mezzo dà per gli affari procacciati, gli stessi devono essere assoggettati alla ritenuta.

Una figura per molti aspetti simile all'agente di pubblicità è quella del cosiddetto concessionario dell'editore o di pubblicità.

Detto soggetto è titolare di un'azienda che procura normalmente servizi di carattere pubblicitario mediante l'acquisto dello spazio pubblicitario e la successiva rivendita dello stesso agli utenti, ovvero mediante un'attività che deriva da un mandato senza rappresentanza conferito dal titolare dello spazio pubblicitario. In tali casi la ritenuta di cui all'art. 25-*bis* non trova applicazione.

Qualora, invece, dai contratti che conferiscono al concessionario di pubblicità l'incarico si rileva che quest'ultimo svolge un'attività riconducibile al rapporto di agenzia o di procacciamento d'affari, le provvigioni dello stesso percepite saranno assoggettate a ritenuta.

2) *Provvigioni percepite dai soggetti indicati nel quinto comma dell'art.* 25-bis *del decreto del Presidente della Repubblica n.* 600 *del* 1973.

Ai sensi del quinto comma dell'art. 25-*bis* sono escluse dal campo di applicazione della ritenuta di cui al primo comma dello stesso articolo le provvigioni percepite dai seguenti soggetti:

a) *Agenzie di viaggio e turismo.*

Si precisa, al riguardo, che ai sensi dell'art. 9 della legge 17 maggio 1983, n. 217, sono agenzie di viaggio e turismo le imprese che esercitano professionalmente attività di produzione, organizzazione di viaggi e soggiorni, intermediazione nei predetti servizi o anche entrambe le attività, ivi compresi i compiti di assistenza e di accoglienza ai turisti.

b) *Rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi ai trasporti di persone.*

Tra questi soggetti rientrano i rivenditori normalmente autorizzati alla vendita di biglietti per conto di aziende pubbliche e private che esercitano l'attività di trasporto di persone, quali i rivenditori di generi di monopolio, i rivenditori di giornali, ecc.

c) *Soggetti che esercitano attività di distribuzione di pellicole cinematografiche.*

Tra di essi una particolare menzione meritano gli agenti di noleggio films, nonchè i soggetti che ricevono l'incarico di sfruttare economicamente l'opera cinematografica collocandola nei mercati esteri.

d) *Agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione.*

L'esonero dall'applicazione della ritenuta si riferisce, secondo quanto detto nel cap. I, sia agli agenti in gestione libera che agli agenti di città operanti per le gestioni in economia di imprese pubbliche o private, in quanto la condizione di rendere le prestazioni «direttamente» alle imprese si realizza per entrambe le categorie di agenti.

Inoltre, la prestazione è resa direttamente all'impresa di assicurazione anche nell'ipotesi in cui, nell'ambito dei rapporti di coassicurazione, un agente si rivolga per la copertura di una quota di rischio direttamente alla direzione ovvero ad una gestione in economia di altra impresa di assicurazione.

L'esenzione non è invece operante nei casi in cui l'agente renda la propria prestazione ad altro agente.

e) *Mediatori di assicurazione per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazione pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva.*

Detti soggetti sono i brokers d'assicurazione in ordine ai quali sono state già fornite precisazioni allorchè si è trattato delle figure particolari di mediatori.

Ai fini dell'identificazione della figura del mediatore di assicurazione, che beneficia della non applicazione della ritenuta sulle proprie provvigioni, si precisa che i caratteri identificativi del mediatore stesso risultano dalla direttiva comunitaria n. 77/92 (pubblicata nella «Gazzetta Ufficiale» delle Comunità europee del 31 gennaio 1977), vincolante nell'ordinamento interno per quanto attiene a tali caratteri, la quale definisce la attività svolta dai predetti soggetti come «l'attività professionale di coloro che mettono in relazione contraenti e società di assicurazione o di riassicurazione senza essere vincolati nella scelta fra queste, ai fini della copertura dei rischi da assicurare o riassicurare, preparano la stipulazione dei contratti di assicurazione e collaborano eventualmente alla loro gestione ed esecuzione, particolarmente in caso di sinistro».

Quanto ai rapporti dei mediatori di assicurazione con le imprese di assicurazione cui la disposizione esonerativa fa riferimento, va precisato anche qui che il rapporto puó intercorrere sia con la direzione dell'impresa di assicurazione che con una gestione in economia della stessa.

Relativamente ai rapporti dei soggetti in questione con gli agenti generali delle imprese di assicurazione pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva, si rileva che attualmente nel mercato assicurativo italiano operano due imprese pubbliche: l'Istituto Nazionale delle Assicurazioni e la Banca Nazionale delle Comunicazioni.

La sussistenza della circostanza di operare quale agente di una delle due predette imprese pubbliche o di una società da esse controllata e di operare inoltre in regime di reciproca esclusiva deve, naturalmente, essere verificata dall'agente quale sostituto di imposta e non dal mediatore di assicurazione.

f) *Aziende e istituti di credito e società finanziarie e di locazione finanziaria per le prestazioni rese nell'esercizio delle attività di collocamento e di compravendita di titoli e valuta nonchè di raccolta e di finanziamento.*

Le attività di intermediazione nel collocamento e nella compravendita di titoli e valuta nonchè nella raccolta e nel finanziamento poste in essere dalle aziende ed istituti di credito, società finanziarie e di locazione finanziaria sono da ricomprendere, giusta il disposto dell'art. 1731 del codice civile, tra quelle proprie dei commissionari.

Per quanto concerne l'identificazione dei soggetti esonerati dalla ritenuta, si precisa, con particolare riferimento alle società finanziarie, che queste devono avere come oggetto esclusivo o principale della loro attività l'assunzione di partecipazioni in altre società, la compravendita, il possesso, la gestione o il collocamento di titoli pubblici e privati; tali attività devono risultare dall'atto costitutivo o dallo statuto.

g) *Agenti, raccomandatari e mediatori marittimi ed aerei.*

Sono compresi in questa categoria tutti gli intermediari che agiscono nei settori marittimo ed aereo per la promozione e conclusione di contratti di trasporto e per le altre attività proprie dei due settori.

1) *Agenti, raccomandatari e mediatori marittimi.*

La disciplina della professione del raccomandatario marittimo è contenuta nella legge 4 aprile 1977, n. 135, ove, all'art. 2, è stabilito che tale soggetto svolge attività di raccomandazione di navi, quali quelle di assistenza al comandante nei confronti delle autorità locali o di terzi, di ricezione o consegna delle merci, di svolgimento delle operazioni di imbarco e sbarco dei passeggeri, di acquisizione di noli, di conclusione di contratti di trasporto per merci e passeggeri con rilascio dei relativi documenti nonchè qualsiasi altra attività per la tutela degli interessati a lui affidati. Va, ricordato, inoltre, che il secondo comma dello art. 290 del codice della navigazione stabilisce che al raccomandatario marittimo si applicano tutte le disposizioni contenute negli articoli 1742 e seguenti del codice civile concernenti il contratto di agenzia.

La legge 12 marzo 1968, n. 478, disciplinata la professione di mediatore marittimo. In particolare, lo art. 1 di detta legge stabilisce che per l'esercizio professionale della mediazione nei contratti di costruzione, compravendita, locazione e noleggio di navi e nei contratti di trasporto marittimo di cose è richiesta l'iscrizione nel ruolo dei mediatori marittimi tenuto presso ciascuna camera di commercio, industria, agricoltura e artigianato.

Pertanto, l'esclusione dalla ritenuta non si applica in relazione alle provvigioni percepite dai mediatori marittimi occasionali.

2) *Agenti aerei.*

Soni agenti aerei sia gli agenti passeggeri, sia gli agenti che, per conto delle compagnie di aeronavigazione, promuovono contratti relativi al trasporto di merci per via aerea (cosiddetti agenti merci), ivi compresi gli enti aeroportuali abilitati a vendere biglietteria aerea e le compagnie aeree per la vendita di biglietteria aerea di altre compagnie o per l'emissione di lettere di trasporto aereo.

h) *Agenti e commissionari di imprese petrolifere.*

Le provvigioni percepite da questi soggetti sono esonerate dall'ambito di applicazione della ritenuta solo allorquando i percettori rendono le proprie prestazioni direttamente alle imprese petrolifere.

i) *Mediatori e rappresentanti di produttori agricoli ed ittici e di imprese esercenti la pesca marittima e commissionari che operano nei mercati ortoflorofrutticoli, ittici e di bestiame.*

Il regime della ritenuta sulle provvigioni percepite da questi soggetti è stato già esaminato al paragrafo *A*) del capitolo I. Si ribadisce che nei confronti dei mediatori e rappresentanti di produttori agricoli che esercitano le attività di cui all'art. 2135 del codice civile la ritenuta non si applica semprechè si tratti di prestazioni rese esclusivamente nell'interesse dei suddetti produttori. Le provvigioni che i mediatori di prodotti agricoli percepiscono da altri soggetti che non siano produttori agricoli, ai sensi del citato articolo 2135 del codice civile, devono essere invece assoggettate alla ritenuta in questione.

Gli stessi criteri trovano applicazione anche nei confronti degli intermediari che prestano la propria attività a favore di produttori ittici e di imprese esercenti la pesca marittima, fermo restando quanto precisato a pag. 5 per quanto concerne i commissionari che operano nei mercati ortoflorofrutticoli, ittici e di bestiame.

l) *Consorzi e cooperative tra imprese agricole, commerciali ed artigiane non aventi finalità di lucro.*

E' necessario, al fine di fruire dell'esonero dalla applicazione della ritenuta, che i suddetti organismi svolgano la loro attività senza finalità di lucro.

In particolare, per le cooperative il predetto esonero si applica semprechè tali organismi siano disciplinati dai principi della mutualità secondo le leggi vigenti e siano iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione.

Per quanto concerne le società consortili, di cui all'art. 2615-*ter* del codice civile, si precisa che le stesse rientrano tra i soggetti esonerati dall'applicazione della ritenuta qualora per espressa disposizione dello statuto sia previsto il divieto di distribuzione di utili sotto qualsiasi forma alle imprese associate.

CAPITOLO TERZO

MODALITA' DI APPLICAZIONE, MOMENTO DI EFFETTUAZIONE E VERSAMENTO DELLA RITENUTA.

(Primo, secondo, sesto e settimo comma dell'articolo 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600).

A) RITENUTA A TITOLO DI ACCONTO.

Per effetto del combinato disposto del primo e del secondo comma dell'art. 25-*bis*, la ritenuta del dieci per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dai percipienti le provvigioni è commisurata al cinquanta per cento delle provvigioni medesime.

Tuttavia, qualora i percipienti dichiarino ai loro committenti, preponenti o mandanti che, nell'esercizio della loro attività, si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la ritenuta è commisurata al venti per cento dell'ammontare delle stesse provvigioni.

Quest'ultima prescrizione va collegata con il settimo comma dell'art. 25-*bis* che, tra l'altro, ha stabilito che i criteri, i termini e le modalità per la presentazione della suddetta dichiarazione sono determinati con decreto del Ministro delle finanze.

In ottemperanza alle suddette disposizioni è stato emanato il decreto ministeriale 16 aprile 1983 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 110 del 22 aprile 1983) con il quale sono stati definiti, ai fini dell'applicazione della ritenuta sul venti per cento dell'ammontare delle provvigioni percepite dagli anzidetti intermediari, i soggetti da considerare dipendenti e terzi, gli elementi che deve contenere la dichiarazione nonchè i termini entro cui la stessa deve essere presentata.

In particolare, nel menzionato decreto, che spiega efficacia a partire dal 23 aprile 1983, vengono definiti come dipendenti i soggetti che prestano la propria attività lavorativa alle dipendenze e sotto la direzione del soggetto percipiente le provvigioni, secondo le norme della legislazione sul lavoro, e come terzi, oltre ai collaboratori non dipendenti quali gli agenti, i subagenti, i mediatori, i procacciatori d'affari, i produttori e le figure similari, anche i collaboratori dell'impresa familiare direttamente impegnati nell'esercizio dell'attività commerciale dell'impresa medesima, nonchè gli associati delle associazioni in partecipazione il cui apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro.

In ordine alle modalità di presentazione della dichiarazione, che in prima applicazione del decreto medesimo va presentata da parte del percipiente le provvigioni entro il 31 maggio 1983, si ricorda che la stessa deve contenere:

— i dati identificativi del dichiarante;

— l'attestazione di avvalersi in via continuativa di dipendenti o di terzi (ciò si verifica allorchè il percipiente si avvale, per la prevalente parte dell'anno, dei suddetti dipendenti o terzi, anche se non delle stesse persone, oppure, se lo stesso si avvale dei soli terzi quando ha sostenuto, nel periodo d'imposta precedente, costi per provvigioni in misura superiore al trenta per cento dei compensi dallo stesso percepiti e imputabili a tale periodo);

— la data;

— la sottoscrizione del dichiarante.

Per quanto concerne, invece, i termini per la presentazione della suddetta dichiarazione, si precisa che la stessa va spedita al committente, preponente o mandante, per ciascun anno solare, entro il 31 dicembre dell'anno precedente, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento; questo adempimento, oltre ad interpretare puntualmente la prescrizione del settimo comma dell'art. 25-*bis*, garantisce sia il percipiente delle provvigioni sia l'erogatore delle medesime circa la sussistenza, per ogni periodo d'imposta, dei requisiti che consentono l'applicazione della minore ritenuta sull'ammontare delle provvigioni, facilitando altresì i controlli amministrativi.

Correlativamente all'obbligo della fissazione di termini previsto dalla legge per beneficiare, a seguito di dichiarazione, dell'applicazione della minore ritenuta, nel caso in cui vi siano variazioni che consentono l'applicazione della minore ritenuta oppure ne fanno venir meno l'applicazione medesima, le stesse vanno comunicate al committente, preponente o mandante con una dichiarazione, da redigersi con le modalità sopra specificate, entro quindici giorni dal verificarsi delle predette variazioni.

Lo stesso termine di quindici giorni per la presentazione della dichiarazione che consente l'applicazione della minore ritenuta sulle provvigioni erogate è previsto, inoltre, nell'ipotesi di inizio di attività; pertanto la dichiarazione va presentata mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, entro il predetto termine di quindici giorni, a decorrere dalla stipula dei contratti, o accordi, di commissione, di agenzia, di rappresentanza di commmercio e di procacciamento di affari o dalla eseguita mediazione.

Nell'ipotesi di prestazioni occasionali relative all'attività da cui conseguono provvigioni da assoggettare alla ritenuta, è previsto, al quarto comma dell'art. 3 del decreto ministeriale, che i percipienti devono presentare la dichiarazione non oltre il termine entro cui, per disposizioni normative, accordi contrattuali od usi, le operazioni dalle quali conseguono le provvigioni da assoggettare a ritenuta si considerano concluse.

Tuttavia, tenuto conto dell'occasionalità delle prestazioni, la minore ritenuta sulle provvigioni potrà essere applicata anche se la relativa dichiarazione, presentata successivamente alla conclusione dell'operazione, perviene al sostituto prima del pagamento delle provvigioni.

Le dichiarazioni di cui al penultimo comma dell'art. 3 del decreto ministeriale 16 aprile 1983 convalidano le minori ritenute eventualmente effettuate prima della data del 31 maggio 1983 e restano confermate le dichiarazioni presentate prima dell'emanazione del decreto ministeriale purché contenenti i dati identificativi del percipiente e gli altri elementi indicati nell'art. 2 del decreto stesso.

L'ultimo comma dell'art. 3 del decreto ministeriale stabilisce che non sono ripetibili, nei confronti dell'erogatore delle provvigioni, le maggiori ritenute applicate sul cinquanta per cento dell'ammontare delle provvigioni prima che l'erogatore sia venuto in possesso della prescritta dichiarazione presentata dal percipiente.

Per le dichiarazioni non veritiere il settimo comma prevede l'applicazione della pena pecuniaria da due a tre volte la maggiore ritenuta che avrebbe dovuto essere effettuata.

B) Ritenuta a titolo d'imposta.

Il sesto comma dell'art. 25-*bis* stabilisce che per le prestazioni rese dagli incaricati alle vendite a domicilio di cui all'art. 36 della legge 11 giugno 1971, n. 426, recante « Disciplina del commercio », la ritenuta del dieci per cento è applicata a titolo d'imposta ed è commisurata al cinquanta per cento delle provvigioni percepite, mentre per le provvigioni derivanti da mandato di agenzia resta ferma la ritenuta a titolo d'acconto. Da ciò discende che la ritenuta a titolo d'imposta si applica solo nei casi in cui l'attività da cui consegue la provvigione non sia inerente ad un rapporto di agenzia.

Tra i compensi da assoggettare alla ritenuta a titolo d'imposta vanno ricordati quelli scaturenti dall'attività di procacciatore d'affari rientrante nella sfera di applicabilità del citato art. 36, quali, ad esempio, quelli percepiti dalle « dealers » (che raccolgono, nel corso delle riunioni indette nei vari domicili di privati

consumatori, gli ordinativi di acquisto di alcuni prodotti) e da coloro i quali effettuano la vendita di libri con il sistema «porta a porta».

Per quanto riguarda le provvigioni percepite dalle cosiddette «dealers» va, altresì, evidenziato che sono assoggettate alla ritenuta a titolo d'imposta sia i compensi per la pura attività di intermediazione («provvigioni in senso stretto») e sia i compensi per gli ulteriori servizi resi dalla dealer dopo la conclusione del contratto di vendita (consegna dei beni ed esazione del relativo credito).

C) MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLA RITENUTA.

La ritenuta di cui all'art. 25-*bis*, sia essa a titolo d'acconto oppure a titolo d'imposta, va operata all'atto del pagamento della provvigione.

Sono assoggettati alla ritenuta in rassegna anche gli acconti e le anticipazioni della provvigione medesima e ciò anche se gli stessi, in base al principio della competenza, non sono da ricomprendere tra i componenti positivi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa nel periodo d'imposta in cui vengono percepiti.

La ragione dell'inclusione dei predetti acconti nell'ambito di applicazione della ritenuta in esame risiede nel fatto che la stessa ritenuta segue il cosiddetto criterio «di cassa»; cosicchè tutte le somme, siano esse erogate a titolo di anticipazione di provvigioni o a titolo definitivo, devono essere ad essa assoggettate.

D) VERSAMENTO DELLA RITENUTA.

A seguito dell'introduzione dell'art. 25-*bis* nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 sono state apportate, come già accennato nella premessa, le necessarie modifiche all'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, relative al versamento delle ritenute.

Pertanto, a partire dal 1° gennaio 1983, le ritenute di cui trattasi sono riscosse mediante versamento diretto in esattoria da effettuare entro i primi quindici giorni del mese successivo a quello di effettuazione della ritenuta se il versamento viene fatto direttamente presso gli sportelli dell'esattoria, ovvero almeno sei giorni prima di quello di scadenza del termine previsto per il versamento diretto se si utilizza l'apposito conto corrente postale intestato all'esattore (cioè entro il giorno 9 del mese successivo).

Va, inoltre, ricordato che con decreto del Ministro delle finanze del 2 febbraio 1983 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 35 del 5 febbraio 1983) è stato istituito il codice esattoriale di tributo n. 1.038 che dovrà essere indicato nella distinta di versamento presso gli sportelli dell'esattoria o nel bollettino di conto corrente postale per il versamento diretto in esattoria delle ritenute di cui all'art. 25-*bis*.

Per quanto concerne l'attribuzione alla Regione Siciliana delle ritenute di cui trattasi, si fa presente che, ai sensi dell'art. 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965, n. 1.074, le entrate tributarie relative a fattispecie maturate nell'ambito regionale che affluiscono per esigenze amministrative ad uffici finanziari situati fuori della Regione sono attribuite alla Regione stessa. Pertanto, le ritenute operate sulle provvigioni spettanti agli intermediari per l'attività svolta nel territorio della Regione Siciliana sono alla stessa attribuite.

Al riguardo, si richiamano le istruzioni impartite con circolare n. 3/R.T., prot. n. 15/1704, del 13 febbraio 1974: i soggetti obbligati ad eseguire le ritenute sulle provvigioni di cui all'art. 25-*bis* che hanno il domicilio fiscale al di fuori della Sicilia, se corrispondono provvigioni a percipienti residenti in Sicilia, devono eseguire il versamento in esattoria delle relative ritenute con distinte di versamento o bollettini di c/c postale separati, inserendo a fianco della banda colorata della distinta di versamento o nello spazio riservato alla causale del bollettino di versamento l'annotazione «provvigioni spettanti a residenti in Sicilia».

Correlativamente, analoga procedura deve essere seguita dai sostituti d'imposta con domicilio fiscale in Sicilia per le ritenute relative a provvigioni corrisposte a soggetti residenti nel restante territorio nazionale usando, in luogo della precedente, l'annotazione «provvigioni spettanti a residenti fuori Regione».

CAPITOLO QUARTO

SCOMPUTO DELLA RITENUTA D'ACCONTO E DISPOSIZIONI TRANSITORIE DELLA LEGGE N. 53 DEL 1983.

(Terzo comma dell'art. 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600)

A) IMPUTAZIONE DELLA RITENUTA D'ACCONTO.

Il terzo comma dell'art. 25-*bis* stabilisce che la ritenuta in esame è scomputata dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza purché già operata al momento della presentazione della dichiarazione annuale. La stessa disposizione prescrive, inoltre, che qualora la ritenuta sia operata successivamente al termine di presentazione della dichiarazione annuale, la stessa è scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta in cui è stata effettuata.

Pertanto, esemplificando con riguardo *alle provvigioni di competenza del periodo d'imposta* 1983, si avrà che:

a) le ritenute sulle provvigioni erogate nel 1983 sono scomputabili dall'imposta relativa ai redditi del 1983;

b) le ritenute sulle provvigioni erogate nel 1984 entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno 1983 sono scomputabili dalla imposta relativa ai redditi dell'anno 1983;

c) le ritenute sulle provvigioni erogate nel 1984 dopo che sia stata presentata la dichiarazione relativa ai redditi dell'anno 1983 si scomputano dalla imposta relativa ai redditi dell'anno 1984.

Va, inoltre, precisato che per i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche il cui periodo di imposta non coincide con l'anno solare le ritenute di cui trattasi sono scomputate con i criteri sopra evidenziati, tenuto conto dei diversi termini in cui i soggetti medesimi presentano la dichiarazione dei redditi.

E', pertanto, necessario che i suddetti soggetti, al fine di fruire dello scomputo «per competenza» della ritenuta suddetta, provvedano a comunicare al

sostituto d'imposta il termine entro cui debbono presentare la dichiarazione dei redditi onde consentire a quest'ultimo di rilasciare la prescritta certificazione in tempo utile per lo scomputo medesimo. E' infatti da avvertire che lo scomputo « per competenza » resta condizionato all'allegazione alla dichiarazione dei redditi della certificazione del sostituto d'imposta attestante l'ammontare delle somme e valori corrisposti, con l'indicazione della relativa causale, e l'ammontare delle ritenute operate.

Al riguardo è opportuno peraltro precisare che la detraibilità « per competenza » delle ritenute subite nell'anno di presentazione della dichiarazione su provvigioni pagate prima di tale presentazione ed imputabili all'anno precedente è stata prevista dal legislatore nel chiaro intento di agevolare il soggetto passivo delle ritenute medesime. Da ciò discende che le ritenute relative alle provvigioni predette, ove per qualsiasi ragione non vengano scomputate dall'imposta dello anno cui sono imputabili le provvigioni medesime, potranno essere comunque detratte dall'imposta dell'anno in cui le provvigioni stesse sono state pagate.

E' appena il caso di avvertire che lo scomputo « per competenza » delle ritenute operate può essere effettuato dai percipienti che esercitano per professione abituale, ancorchè non esclusiva, una delle attività commerciali da cui deriva le percezioni di provvigioni soggette a ritenuta. Per coloro che esercitano attività occasionali, si rende invece applicabile il disposto dell'art. 77 del decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, e pertanto le ritenute subite dovranno essere scomputate esclusivamente « per cassa ».

In ordine ai problemi che possono sorgere in capo al sostituto d'imposta in relazione al rilascio della predetta certificazione si rinvia a quanto verrà detto detto al successivo punto *C*) del presente capitolo.

B) Disposizioni transitorie contenute nell'articolo unico della legge di conversione 28 febbraio 1983, n. 53.

Le disposizioni transitorie contenute nell'articolo unico della legge di conversione n. 53 stabiliscono che:

a) le ritenute operate anteriormente all'entrata in vigore della legge stessa per effetto dell'art. 3 del decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953, sulle provvigioni di competenza di periodi d'imposta anteriori al 1° gennaio 1983 si scomputano dall'imposta relativa al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 1982;

b) le ritenute operate sulle provvigioni-spettanti ai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare – di competenza di periodi d'imposta o frazioni di periodi d'imposta anteriori al 1° gennaio 1983 si scomputano dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale le ritenute stesse sono state operate;

c) le ritenute operate sulle provvigioni di competenza dell'anno 1983 di spettanza dei soggetti di cui al quinto comma dell'art. 25-*bis* si scomputano secondo i criteri di cui al punto *b*).

In relazione all'ipotesi sub *c*) risulta evidente che le ritenute per provvigioni di competenza di periodi d'imposta anteriori a quello iniziato il 1° gennaio 1983, si scomputano dall'imposta relativa al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 1982.

In relazione a quanto innanzi precisato si ha che anche lo scomputo delle ritenute sulle provvigioni di competenza dell'anno 1982, manifestatesi non dovute a seguito dell'intervenuta modifica apportata dalla legge di conversione, può avvenire « per cassa » anzichè per competenza, pur se le ritenute stesse sono state certificate prima della presentazione nel 1983 della dichiarazione dei redditi.

C) Certificazione del sostituto d'imposta per lo scomputo della ritenuta da parte del sostituito.

I sostituti d'imposta che hanno operato le ritenute di cui all'art. 25-*bis* devono, al pari di tutti gli altri sostituti, entro il termine del 20 aprile di ciascun anno, previsto dall'art. 16, ultimo comma, della legge 13 aprile 1977, n. 114, rilasciare la certificazione relativa alle ritenute operate nell'anno precedente.

Tuttavia, poichè la legge prevede che il percipiente può scomputare « per competenza » le ritenute relative alle provvigioni imputabili al periodo d'imposta precedente percepite nel periodo intercorrente fra la chiusura di tale periodo d'imposta e il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi afferente il periodo medesimo, il sostituto è tenuto a rilasciare apposita certificazione separata nell'anno solare in cui tali provvigioni sono state percepite e le relative ritenute effettuate. Circa le modalità del rilascio di quest'ultima certificazione, va precisato che il legislatore non ha posto a carico del sostituto alcun obbligo di rilasciare di propria iniziativa la certificazione stessa, sicchè deve ritenersi che sia interesse del sostituito, e costituisca pertanto un onere a suo carico, richiedere tale certificazione; conseguentemente, ove la certificazione non venga richiesta, lo scomputo delle ritenute da parte del percipiente le provvigioni sarà, come già detto in precedenza, effettuato per cassa.

Pertanto, al momento del rilascio della certificazione prevista del citato art. 16 della legge n. 114 del 1977 relativa alle ritenute operate sulle provvigioni pagate nell'anno precedente, i sostituti d'imposta dovranno escludere dalla certificazione le ritenute effettuate sulle provvigioni di competenza di anni precedenti che hanno già costituito oggetto della predetta separata certificazione, al fine di consentire ai percettori il sopra illustrato scomputo « per competenza ».

Resta fermo che i sostituti d'imposta continueranno a contabilizzare le ritenute « per cassa » sia nei conti individuali previsti dall'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, sia nella dichiarazione annuale modello 770.

A tal fine, i sostituti avranno cura di annotare via via per memoria, nei conti individuali, l'avvenuta separata certificazione delle provvigioni di competenza di anni precedenti e delle relative ritenute, con l'indicazione della data di rilascio della certificazione stessa.

Per il caso in cui i sostituti non tengano conti individuali, in quanto esonerati ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 21 citato (soggetti ammessi alla tenuta della contabilità semplificata), si ritiene opportuno suggerire, sulla base dei principi generali sanciti dall'art. 13 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica

n. 600, che, ai fini di agevolare i riscontri da parte degli uffici tributari, pur in assenza di una specifica previsione della fattispecie i sostituti istituiscano apposite schede o registri, non soggetti ad obbligo di vidimazione, contenenti gli estremi delle provvigioni erogate al lordo e al netto delle ritenute, ove potranno essere annotati gli estremi delle anzidette, separate certificazioni.

Capitolo quinto

RITENUTA SULLE PROVVIGIONI PRELEVATE DAGLI INTERMEDIARI SULL'AMMONTARE DELLE SOMME RISCOSSE.

(Quarto comma dell'art. 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 600)

A) Ritenute sulle provvigioni prelevate dagli aventi diritto (sostituiti) sulle somme da versare ai committenti, preponenti e mandanti.

Con il quarto comma dell'art. 25-*bis* si è inteso disciplinare un'ipotesi che spesso si verifica nella realtà operativa.

Detta ipotesi si realizza allorchè il commissionario, l'agente, il mediatore, il rappresentante di commercio o il procacciatore d'affari, in forza di disposizioni normative o contrattuali, trattiene direttamente la provvigione a lui spettante, perlevandola dalle somme riscosse a seguito dell'operazione per la quale ha prestato la propria attività. In questi casi è fatto obbligo ai percettori della provvigione di rimettere ai propri committenti, preponenti o mandanti l'importo corrispondente alla ritenuta. In questa fase, pertanto, il calcolo e la liquidazione della ritenuta vanno fatti ad opera dei predetti intermediari percettori della provvigione.

B) Versamento della ritenuta ed errori nella determinazione del suo importo.

Quando si verifica l'ipotesi di cui alla precedente lettera *A*), la ritenuta si considera operata nel mese successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute dai percipienti.

Pertanto, ai fini del computo dei termini per il versamento in Esattoria della ritenuta da parte dei committenti, preponenti o mandanti, va precisato che questi soggetti devono effettuare il versamento medesimo entro i primi quindici giorni del secondo mese successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute – ovvero sei giorni prima se si utilizza lo apposito conto corrente postale –

Nel caso in cui vi siano degli errori nella determinazione dell'importo della ritenuta i committenti, preponenti o mandanti possono tenerne conto compensandoli in occasione dei successivi versamenti; tuttavia gli errori stessi non possono più formare oggetto di compensazione oltre il mese di marzo dell'anno successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute dai percipienti.

Va, infine, rilevato che il legislatore, nei casi in cui le provvigioni vengono trattenute direttamente dai percipienti — i quali debbono altresì trasmettere al sostituto l'importo delle ritenute gravanti su tali provvigioni —, nulla ha precisato circa le responsabilità in ordine all'inosservanza delle prescrizioni contenute nel quarto comma. Devesi pertanto ritenere che i sostituti, secondo i principi generali in materia, mantengano integralmente le responsabilità inerenti a tale loro qualità anche in ordine alle ritenute in discorso e in relazione ad eventuali comportamenti omissivi dei sostituiti, percipienti le provvigioni.

Capitolo sesto

MODIFICHE APPORTATE AGLI ARTICOLI 7, 21 E 29 DEL DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 SETTEMBRE 1973, N. 600.

Come si è già avuto modo di accennare in premessa, a seguito dell'introduzione dell'art. 25-*bis*, si è reso necessario integrare e modificare gli artt. 7, 21 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 medesimo.

Anche l'art. 3, primo comma, n. 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, numero 602, concernente la riscossione mediante versamenti diretti, ha subito delle modifiche a seguito delle nuove previsioni contenute nell'art. 25-*bis*, ma, in ordine alle stesse, non si rende necessario fornire ulteriori chiarimenti, essendo sufficienti quelli contenuti alla lettera *D*) del capitolo terzo, riguardante « Modalità di applicazione, momento di effettuazione e versamento della ritenuta ».

Per quanto concerne, invece, l'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, va precisato che i sostituti d'imposta devono indicare nelle proprie dichiarazioni annuali, a partire da quella per l'anno 1983, anche le provvigioni assoggettate a ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 25-*bis*.

In particolare, nelle anzidette dichiarazioni devono essere indicati: le generalità, il comune di iscrizione anagrafica e l'indirizzo dei percipienti; l'ammontare delle somme corrisposte a ciascuno di essi, al lordo e al netto della ritenuta; l'importo di questa e la causale del pagamento.

In ordine alle registrazioni da effettuare sulle scritture contabili dei sostituti d'imposta, si ricorda che, a seguito delle modifiche apportate al secondo comma dell'art. 21 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 i sostituti stessi devono istituire degli appositi conti individuali intestati a ciascun percipiente e in essi devono essere indicate le provvigioni soggette a ritenuta d'acconto, con l'indicazione della causale e dell'ammontare al lordo e al netto delle ritenute operate. Si precisa, inoltre, che per le provvigioni in esame la registrazione, per ogni percettore, può avvenire cumulativamente con riferimento a ciascun mese.

Resta fermo che i pagamenti di importo non superiore a lire cinquantamila possono essere registrati entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

Per quanto riguarda i soggetti ammessi alla tenuta della contabilità semplificata i quali ai sensi dell'ultimo comma del citato art. 21 non sono obbligati alla tenuta dei conti individuali, si ribadisce, come già accennato al paragrafo *C*) del capitolo IV, che, al fine di agevolare i riscontri da parte degli uffici tributari, è opportuno che i sostituti istituiscano apposite schede o registri, non soggetti ad obbligo di vidimazione, contenenti gli estremi delle provvigioni erogate al lordo e al netto delle ritenute.

Per effetto delle modifiche apportate all'ultimo comma dell'art. 29 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, la ritenuta sulle provvigioni inerenti ad uno dei rapporti di cui all'art. 25-*bis* primo comma deve essere applicata anche dalle amministrazioni dello Stato.

CAPITOLO SETTIMO

ENTRATA IN VIGORE ED EFFICACIA DEGLI ATTI E PROVVEDIMENTI ADOTTATI IN BASE ALLE DISPOSIZIONI CONTENUTE NELL'ART. 3 DEL DECRETO-LEGGE 30 DICEMBRE 1982, N. 953.

L'art. 2 del decreto-legge 30 dicembre 1982, n. 953, risultante dalle modifiche ed integrazioni apportate dalla legge di conversione 28 febbraio 1983, n. 53, stabilisce che le disposizioni dell'art. 25-*bis* si applicano sulle provvigioni dovute per le prestazioni rese dal 1° gennaio 1983.

Detta prescrizione ha sostituito quella contenuta nell'originario art. 3 del richiamato decreto-legge che stabiliva l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 25-*bis* sulle provvigioni corrisposte a partire dal 1° gennaio 1983.

Pertanto, dal giorno di pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della citata legge di conversione (1° marzo 1983) la ritenuta si applica sulle provvigioni relative a prestazioni rese dal 1° gennaio 1983 e non anche su quelle relative a prestazioni rese anteriormente a tale data e pagate successivamente.

Tuttavia, per quanto riguarda le provvigioni erogate ai procacciatori d'affari per le prestazioni rese dal 1° gennaio 1983, va precisato che le ritenute vanno operate sulle provvigioni pagate a decorrere dal 16 marzo 1983. Infatti, la previsione dell'assoggettamento alla ritenuta delle provvigioni percepite dai procacciatori d'affari costituisce una nuova previsione normativa apportata dalla legge di conversione in aggiunta a quelle precedentemente contenute nell'originario decreto-legge (cfr. Cass. 8 marzo 1972, n. 669).

Va, altresì, evidenziato che le modifiche e sostituzioni dell'originario art. 3 del decreto-legge n. 953 hanno reso necessario adottare, in sede di legge di conversione, alcune disposizioni di sanatoria degli effetti derivanti dagli atti e dai provvedimenti adottati prima dell'entrata in vigore della legge medesima in applicazione delle disposizioni contenute nel ripetuto art. 3.

Della maggior parte di queste si è già trattato allorchè si sono esaminate le modalità di effettuazione dello scomputo della ritenuta e, pertanto, si omettono, al riguardo, ulteriori considerazioni.

In questa sede deve solo precisarsi che restano validi e conservano efficacia fino alla data di pubblicazione della legge di conversione – anche ai fini degli atti e dei provvedimenti ad essi conseguenti – i rapporti giuridici sorti sulla base delle disposizioni contenute nel più volte citato art. 3 del decreto-legge n. 953 (es., maggiori ritenute effettuate; ritenute operate sulle provvigioni corrisposte ai soggetti indicati nell'attuale quinto comma dell'art. 25-*bis* del decreto n. 600).

*
* *

Le intendenze di finanza accuseranno ricevuta alla Direzione generale delle imposte dirette; gli ispettorati compartimentali porteranno a conoscenza dei dipendenti uffici il contenuto della presente, dando assicurazione.

Il Ministro: FORTE

(3679)

ERNESTO LUPO, *direttore*
VINCENZO MARINELLI, *vice direttore*

DINO EGIDIO MARTINA, *redattore*
FRANCESCO NOCITA, *vice redattore*

(4651094/5) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.